

La transmisión de bienes en fraude de acreedores como presupuesto de responsabilidad tributaria.

BIB 2012\3070

Diego, González Ortiz. Universitat Jaume I. Castellón

Publicación:

Revista Quincena Fiscal num.18/2012

Editorial Aranzadi, S.A.U.

SUMARIO

[1.Introducción](#)

[2.La adquisición de bienes o derechos como causación o colaboración en la ocultación o transmisión de bienes](#)

[1.La transmisión de bienes o derechos como forma de ocultación](#)

[2.La causación o colaboración en la transmisión de bienes o derechos](#)

[3.La finalidad de impedir la actuación de la Administración](#)

[4.La imposibilidad de practicar el embargo](#)

[5.Interposición de sociedades para impedir el embargo](#)

[6.Bibliografía](#)

1. Introducción

El artículo 42.2.a) de la [Ley General Tributaria](#) (en adelante, LGT) permite declarar la responsabilidad solidaria de aquellas personas o entidades, distintas del deudor principal, que sean causantes o que colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, siempre que hayan actuado con la finalidad de impedir la actuación administrativa. Si bien el artículo 131.5 de la anterior LGT, en la redacción dada por la [Ley 25/1995, de 20 de julio](#), contemplaba un supuesto similar de responsabilidad tributaria, el precepto no hacía referencia expresa a la transmisión de bienes o derechos, sino únicamente a su ocultación, requiriéndose expresamente, además, que fuera *maliciosa*. La vigente LGT, pues, además de acabar con lo que A. Zabala ha denominado el «aislamiento sistemático de esta responsabilidad», ha ampliado el ámbito de aplicación de este supuesto de responsabilidad, por un lado, contemplando su aplicación a los supuestos de transmisión sin ocultación y, por otro lado, eliminando el requisito del carácter malicioso en la actuación del tercero¹. Además, mientras la anterior LGT se refería a la finalidad de impedir la traba, la actual LGT exige la finalidad, en general, de impedir la actuación de la Administración tributaria. Por lo demás, la LGT dispone que la responsabilidad tributaria, en estos casos, se extenderá a la deuda tributaria pendiente y, en su caso, a las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

¹ A.ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS(2004), p. 315.

En este trabajo se defenderá que son tres las condiciones que deben concurrir para poder declarar la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT. En primer lugar, para que se realice el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria será necesaria la realización de una acción por parte de un tercero que permita considerarlo causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal. En particular, esa acción podrá consistir en la adquisición de bienes o derechos en virtud de un negocio jurídico celebrado con el deudor principal y, más concretamente, como se analizará en el último apartado del trabajo, en un negocio jurídico celebrado con una sociedad controlada por el deudor principal, o con la que concurra una voluntad rectora común. Pero, además de la adquisición de bienes o derechos pertenecientes al deudor principal, en segundo lugar, será necesario que dicha acción se haya realizado con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, lo que no siempre será sencillo de demostrar. Finalmente, tal y como se argumentará más adelante, solamente se podrá declarar la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT cuando la acción del tercero, en este caso, la adquisición de bienes o derechos pertenecientes al deudor principal, hayan impedido efectivamente a la Administración tributaria proceder al embargo de bienes o derechos en cuantía suficiente para cubrir los importes a los que se refiere el artículo 169.1 de la LGT.

Pues bien, a continuación se analizarán cada uno de los presupuestos de aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT, con tal de precisar bajo qué condiciones se podrá declarar la responsabilidad tributaria de quien adquiere bienes o derechos transmitidos por el deudor principal en fraude de acreedores, con el objetivo de evitar su embargo por la Administración tributaria. Así, en primer lugar, en el segundo apartado del trabajo se analizará bajo qué circunstancias es posible considerar la adquisición de bienes o derechos como causación o colaboración en la ocultación o transmisión de bienes. En este apartado, en particular, se examinará en qué casos la adquisición de bienes o derechos constituye una forma de ocultación y en qué casos no se puede hablar de ocultación propiamente dicha. En segundo lugar, en el tercer apartado, se analizará el presupuesto subjetivo exigido legalmente para declarar la responsabilidad solidaria del adquirente, consistente en la finalidad de impedir la actuación administrativa, así como la prueba de la concurrencia del mismo por la Administración. En tercer lugar, en el cuarto apartado se argumentará que la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT solamente resulta exigible en los supuestos en los que, como resultado de la ocultación o transmisión de los bienes se haya impedido efectivamente la práctica del embargo, y se examinarán las consecuencias

jurídicas de este condicionamiento legal. Finalmente, se analizará la relevancia del abuso de la personalidad jurídica a efectos de la declaración de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT, así como la relación de este supuesto de responsabilidad tributaria y la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo.

Con motivo del análisis de cada una de las condiciones de aplicación del supuesto de responsabilidad tributaria previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT se prestará una especial atención a la [Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 23 de enero de 2012](#), que resuelve el recurso contencioso-administrativo número 286/2010, interpuesto contra la Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2010. La Sala desestima el recurso contencioso-administrativo reiterando los argumentos empleados en la Resolución del TEAC, y antes en la Resolución del TEAR de Canarias de 31 de enero de 2008. En definitiva, la Sala mantiene un concepto amplio de ocultación maliciosa de bienes o derechos, a los efectos de la aplicación del artículo 131.5 a) de la [LGT de 1963](#), en el que poder subsumir la transmisión de fincas llevada a cabo entre dos entidades administradas por personas físicas unidas por un vínculo familiar. La vinculación entre ambas sociedades permite a la Sala considerar probada la finalidad defraudatoria de las partes del contrato de compraventa, sin que el hecho de que la transmisión se haya producido mediante escritura pública #a su juicio# desvirtúe la finalidad de la operación. Como tampoco quedaría desvirtuada la finalidad de impedir la traba de las fincas enajenadas el hecho de que antes de su transmisión, en el momento de inicio del procedimiento de apremio, aquellas no hubieran sido objeto de embargo en virtud de la primera diligencia dictada por la Administración tributaria.

Finalmente, conviene aclarar que no serán objeto de análisis otros supuestos de responsabilidad tributaria, distintos del previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT, que si bien pueden eventualmente ser concurrentes con el regulado en dicho precepto, sin embargo, no son necesariamente la consecuencia jurídica de la transmisión de ciertos bienes o derechos en fraude de acreedores. Nos estamos refiriendo, en concreto, a la responsabilidad solidaria por transmisión de empresa, regulada en el artículo 42.1.c) de la LGT y a la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo, contemplada en el artículo 43.1.g) y h) del mismo texto legal. El primero de estos supuestos de responsabilidad tributaria, porque su aplicación no está condicionada necesariamente a que se produzca una enajenación de bienes o derechos, y ni siquiera a que, de producirse esa transmisión -que habría de ser de un conjunto de elementos personales o materiales que permita la continuación de la explotación o actividad, y nunca de elementos aislados-, tenga carácter fraudulento. Con respecto a la responsabilidad por levantamiento del velo, si bien se realizará una referencia a dicho supuesto en el último apartado, al analizar la aplicación del supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT en el caso de transmisión fraudulenta a sociedades controladas por el deudor principal, o en las que concurra una voluntad rectora común, sin embargo, esa referencia lo será a los únicos efectos de precisar las diferencias y relaciones entre ambos supuestos de responsabilidad tributaria.

2. La adquisición de bienes o derechos como causación o colaboración en la ocultación o transmisión de bienes

La declaración de responsabilidad solidaria, en aplicación del art. 42.2.a) [LGT](#), se encuentra condicionada al hecho de que un tercero, distinto del deudor principal, sea causante o bien colaborador, en la *ocultación* o en la *transmisión* de bienes o derechos de este último, de la que haya resultado la imposibilidad de proceder al embargo, o quizá a la garantía del embargo sobre dichos bienes o derechos. Así pues, para la declaración de responsabilidad tributaria, la Administración deberá acreditar que un tercero ha contribuido con sus actos a impedir a la Administración conocer la existencia o localización de ciertos bienes o derechos del deudor principal, o a producir el cambio en la titularidad de los bienes, imposibilitando de esa manera la práctica del embargo de ciertos bienes o derechos del deudor principal. Cabría entender que el tercero es *causante* de la ocultación o transmisión cuando haya contribuido a producir ese resultado mediante actos sin los cuales no se hubiera producido dicho resultado. Así ocurrirá tanto si son sus actos los que, por sí mismos, han

producido el resultado, como también si ha cooperado con el deudor principal mediante actos sin los cuales no se hubiera producido la ocultación o transmisión de los bienes. Por el contrario, el tercero *colaborará* en la ocultación o transmisión de los bienes o derechos cuando su contribución no sea determinante para producir dicho resultado, habiéndose limitado a auxiliar al deudor principal en la ejecución de los hechos que han impedido a la Administración proceder al embargo de los bienes o derechos².

² El TEAC, en su [Resolución de 27 de enero de 2009](#), considera que «El término causar implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad, cooperación». En general, la doctrina parece considerar colaborador, tanto al cooperador necesario como al mero cómplice. En este sentido se pronuncian, entre otros, J.CALVO VERGEZ(2011), p. 26, nota 18. Sin embargo, a nuestro juicio, en los casos de cooperación necesaria, la relación causal directa entre la conducta del partícipe y el perjuicio, permite considerar al tercero como causante de la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del deudor principal.

2.1. La transmisión de bienes o derechos como forma de ocultación

La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT puede ser la consecuencia jurídica, en primer lugar, de la causación o colaboración de un tercero *en la ocultación* de bienes o derechos del deudor principal. Cabría entender que la ocultación puede ser tanto de la *titularidad* como de la *localización* de los bienes o derechos del deudor principal. En efecto, el tercero puede dificultar con su acción que la Administración conozca el hecho de que el deudor principal es titular de determinados bienes o derechos, impidiendo así que se ordene el embargo de los mismos³. No se trataría necesariamente de ocultar la existencia de bienes o derechos, sino, en general, de ocultar la titularidad por el deudor principal sobre determinados bienes o derechos, cuya existencia puede ser conocida o no por la Administración tributaria. Esa ocultación, a su vez, podría consistir en la omisión de un deber de información del tercero en respuesta a un requerimiento de la Administración tributaria, pero también en la ocultación física de bienes o derechos de cuya existencia la Administración no tuviera conocimiento⁴. En cualquier caso, la declaración de responsabilidad solidaria se produciría si posteriormente la Administración llegara a tener conocimiento de la existencia o de la verdadera titularidad de tales bienes o derechos⁵. Ahora bien, además de la ocultación de la titularidad jurídica, el término «ocultación» permitiría hacer referencia a cualquier conducta que impida conocer la localización de los bienes o derechos de cuya titularidad la Administración tuviera un conocimiento previo, en aquellos casos en los que la garantía o aseguramiento de la traba requiera la aprehensión física del bien, como ocurrirá en general con los bienes muebles y semovientes.

³ Aunque ni la LGT ni el RGR disponen expresamente, como hace el artículo 588.1 de la [Ley 1/2000, de 7 de enero](#), de Enjuiciamiento Civil, que será nulo el embargo sobre bienes y derechos cuya efectiva existencia no conste, sin embargo, la regulación del embargo en los artículos 75 y siguientes del [RGR](#) exige como regla general que la Administración tenga conocimiento de la existencia de bienes o derechos concretos. Aun así, el artículo 79.1, párrafo segundo, del RGR, al regular el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, dispone que el embargo «podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago existentes en dicha oficina, sean o no conocidos por la Administración, hasta alcanzar el importe de la deuda pendiente, más el recargo del período ejecutivo, intereses y, en su caso, las costas producidas».

⁴ En este sentido, cabe recordar que el artículo 93.1 de la [LGT](#) establece el deber de las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo, de informar a los órganos de recaudación y de cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones. En particular, ese deber de información, a requerimiento de los órganos de recaudación, corresponderá a las entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 93.3 de la LGT. Téngase en cuenta que, como resultado del incumplimiento del deber de información, podrán ser objeto de ocultación bienes y derechos de cualquier clase, y no sólo bienes muebles o semovientes. Ahora bien, el incumplimiento de un requerimiento de información no es una condición necesaria para que resulte aplicable este supuesto de responsabilidad solidaria, como tuvo ocasión de señalar la [Resolución del TEAC de 27 de enero de 2009](#), refiriéndose al artículo 131.5 de la [LGT de 1963](#), ya que la ocultación también podrá consistir en esconder físicamente los bienes del deudor principal en un lugar desconocido para la Administración tributaria, lo que únicamente será posible en relación con bienes muebles o semovientes.

⁵ Quizá fuera razonable condicionar la declaración de responsabilidad a que en el momento en el que se produzca el descubrimiento de la existencia de los bienes no sea posible practicar el embargo, bien porque para entonces se hayan destruido, bien porque se haya transmitido válidamente, o bien, finalmente, porque se desconozca su localización.

Precisamente, la anterior LGT solamente contemplaba la responsabilidad solidaria de quienes fueran causantes o colaborasen en la ocultación maliciosa, sin referencia expresa alguna a la causación o colaboración en la transmisión de bienes o derechos. No obstante, ello no impidió a la Administración, después respaldada por los Tribunales, declarar la responsabilidad solidaria del adquirente de bienes y derechos del deudor principal en aplicación del referido precepto legal, considerando la transmisión de los bienes como una forma de ocultación para impedir su traba por la Administración tributaria. En este sentido, la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de enero de 2012](#) considera la adquisición de ciertos bienes, en el caso analizado por la Sala, como una «ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba», «al evitar mediante su conducta que la Hacienda Pública tuviese conocimiento de determinados bienes y derechos de los que el deudor tributario era titular». Así, la Sala, refiriéndose al concepto de «ocultación maliciosa», considera que «en modo alguno significa que el objeto de la ocultación o negocio de que se trate deba desaparecer o se desconozca quién es su titular». Por el contrario, añade, «el mismo debe interpretarse en el sentido de considerar que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente». En definitiva, para la Sala, de acuerdo con lo expresado en la Sentencia mencionada, cualquier acto de disposición patrimonial que perjudique a la Administración tributaria, al impedirle proceder al embargo de los bienes o derechos enajenados, supone una ocultación, incluso en el caso de que la transmisión se haya realizado mediante escritura pública, ya que ello no desvirtúa la finalidad de la operación descrita y sus consecuencias.

En nuestra opinión, frente al criterio expresado por la Audiencia Nacional, el término «ocultación», que fue empleado por el artículo 131.5.a) de la anterior LGT para definir el ámbito de aplicación de un supuesto de responsabilidad solidaria, no permite referirse a cualquier acto de disposición patrimonial que impida a la Administración tributaria efectuar el embargo sobre ciertos bienes o derechos, ni siquiera a cualquier acto de disposición patrimonial efectuado con la intención de impedir el embargo. «Ocultar», de acuerdo con el sentido usual de la expresión, significa esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista, e incluso callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad. De acuerdo, pues, con ese sentido usual de las palabras, la transmisión de bienes llevada a cabo por el deudor principal solamente podría considerarse «ocultación» cuando el negocio jurídico creara una apariencia contraria a la realidad jurídica, permitiendo así ocultar la titularidad jurídica del bien o derecho. Sin embargo, la Audiencia Nacional se separa abiertamente de este sentido usual, concluyendo que *hay ocultación aunque no se oculte nada*, aunque no se oculte ni la titularidad ni la localización del bien⁶. De esta forma, al definir en estos términos la ocultación de bienes o derechos, la Sala, más que una interpretación extensiva, realizó una aplicación analógica del artículo 131.5 a) de la anterior LGT, de dudosa legitimidad, a un supuesto que no se encontraba contemplado expresamente por dicho texto legal.

⁶ En efecto, como se ha indicado, respecto al concepto de ocultación se señala en la Sentencia que «en modo alguno significa que el objeto de la ocultación o negocio de que se trate deba desaparecer o se desconozca quién es su titular». Esto significa que, para la Audiencia Nacional, «ocultación» no es la acción y el resultado de ocultar o esconder, ya que no tendría ningún sentido decir que para que haya ocultación no es necesario que el objeto de la ocultación desaparezca o se desconozca su titular. Es decir, según la Sala, puede haber ocultación aunque no se oculte la localización o la titularidad de un bien.

Como se ha indicado anteriormente, la ocultación de la titularidad jurídica de bienes o derechos susceptibles de embargo podría consistir en la omisión de un deber información del tercero en respuesta a un requerimiento de la Administración tributaria, así como en la ocultación física de bienes o derechos cuya existencia la Administración desconociera. Ahora bien, otra forma de ocultar la titularidad jurídica por parte del deudor principal de bienes o derechos susceptibles de embargo, será mediante la realización de acciones que induzcan conscientemente a la Administración a creer que se ha producido la válida y eficaz transmisión de la titularidad jurídica de los bienes o derechos, cuando esta transmisión jurídica no haya tenido lugar realmente. Se trataría de los supuestos de simulación contractual absoluta, en los que se crea una apariencia contractual, si bien no se produce una transmisión jurídicamente eficaz ante la falta de los requisitos mínimos que exige el artículo 1261 del [Código Civil](#) para la existencia de un contrato. En los casos de simulación absoluta el negocio jurídico inexistente no produce efecto jurídico alguno y, consiguientemente, no se produce la

transmisión de los bienes o derechos del deudor principal. Es decir, la aparente transmisión de los bienes oculta la titularidad de los bienes o derechos por parte del deudor principal. Sin embargo, puesto que la Administración tributaria no es competente para pronunciarse sobre la validez o eficacia de los negocios jurídicos celebrados, mientras la jurisdicción civil no declare la nulidad del negocio jurídico, la Administración tributaria no podrá proceder al embargo⁷.

⁷ Sobre la falta de competencia de la Administración tributaria para pronunciarse sobre la validez o eficacia de los negocios jurídicos celebrados, véase M.GARRIDO MORO(2004), p. 302, seguido por J.CALVO VEGEZ(2011), p. 26. Además, sobre el ejercicio de acciones civiles por parte de la Administración tributaria, dirigidas a mantener la integridad del valor del patrimonio del deudor, ver S.DE MIGUEL ARIAS(2011), pp. 240 ss.

Consiguientemente, en caso de simulación absoluta de la transmisión de bienes o derechos por parte del deudor principal a un tercero, este último podrá ser considerado causante de la ocultación y, siempre que se demuestre que ha actuado con la finalidad de impedir el embargo y, de hecho, así haya ocurrido, podrá ser declarado responsable solidario con independencia del ejercicio de la acción civil de nulidad por la Administración tributaria. Y lo mismo sucedería en los casos de negocio fiduciario, en los que se realiza una atribución patrimonial, obligándose quien recibe el bien a usarlo dentro de los límites acordados con el transmitente y a la posterior restitución de lo adquirido⁸. Este tipo de negocio jurídico es considerado por gran parte de la doctrina como un negocio jurídico simulado relativamente, en el que aparece hacia el exterior una transmisión fingida que encubre el verdadero negocio (dación en garantía, en administración, etc.) querido pero oculto. Así, la transmisión del bien del fiduciante al fiduciario, fingida y realmente no querida, *ocultaría la titularidad* real del bien, por lo que concurriría una de las condiciones necesarias para la declaración de la responsabilidad solidaria del adquirente: la causación en la ocultación de los bienes o derechos⁹. Por el contrario, en los supuestos de simulación relativa, en los que el negocio jurídico querido y oculto fuese eficaz para transmitir la propiedad, no podría hablarse de causación por el adquirente de una ocultación de bienes o derechos, sin perjuicio de que el artículo 42.2.a) de la actual LGT, al ampliar el ámbito objetivo de aplicación respecto al artículo 131.5 de la LGT a los supuestos de causación o colaboración en la transmisión, permita declarar la responsabilidad del adquirente si concurren los demás requisitos exigidos legalmente.

⁸ Véase M.ALBALADEJO(1993), p. 665.

⁹ Según M.ALBALADEJO(1993), p. 667, el negocio jurídico exterior, es decir, el negocio jurídico por el que se transmite el derecho de propiedad sobre el bien, no es válido por falta de consentimiento (art. 1261.1º [C.Civ.](#)), ya que las partes no tienen voluntad transmisiva, sino sólo propósito de garantía, administración, etc. Y, según el autor, si aun esto no fuera así, seguiría sin valer por falta de causa (art. 1261.3º), porque la garantía, administración, etc., no es causa suficiente para fundamentar la transmisión. Y, añade el autor, «si ni aun tampoco esto fuera así, seguirían sin valer todos los negocios jurídicos fiduciarios montados como compraventas fiduciarias (carácter este que se oculta al otorgar el contrato), porque no siendo queridas realmente como compraventas ni habiendo de verdad precio, sólo podrían valer, (art. 1276), no como el negocio que aparentan ser ni como transmisión basada en otra causa, sino como el negocio que encubran, que no siendo de transmisión no serviría para mantener ésta».

2.2. La causación o colaboración en la transmisión de bienes o derechos

Como ya se ha señalado, el artículo 42.2.a) de la actual LGT permite declarar la responsabilidad tributaria, no sólo de quienes hayan causado o colaborado en la *ocultación* de bienes o derechos con la finalidad de impedir la práctica del embargo sobre los mismos, sino también de quienes hayan causado o colaborado en la *transmisión* de los bienes. Tal y como se ha indicado en el apartado anterior, en ocasiones, la creación de una apariencia de transmisión puede ser considerada como ocultación de los bienes fingidamente transmitidos. Pero, más allá de estos supuestos de transmisiones absolutamente simuladas, la referencia expresa del artículo 42.2.a) a la causación o colaboración *en la transmisión* permite declarar la responsabilidad solidaria de quien adquiere bienes del deudor principal mediante un negocio jurídico celebrado en fraude de acreedores, en virtud del cual se haya transmitido a un tercero la titularidad de los bienes o derechos, incluso cuando se haya simulado un negocio jurídico oneroso para ocultar una transmisión a título lucrativo. En estos casos, la declaración de la responsabilidad solidaria será independiente del ejercicio por parte de la Administración tributaria de la acción rescisoria o *pauliana*, prevista en el artículo 1.291.3º del C.

Civil. La declaración de responsabilidad solidaria será independiente, incluso, de la concurrencia de todos los requisitos para el ejercicio de dicha acción civil. En este sentido, téngase en cuenta que mientras la acción rescisoria es, de acuerdo con el artículo 1.111 del C. Civil, de carácter subsidiario, y, consiguientemente, solamente podrá ejercerse cuando el perjudicado carezca de cualquier otro recurso legal para obtener la reparación del perjuicio, por el contrario, la responsabilidad tributaria del adquirente podrá declararse aun cuando la transmisión no determine la imposibilidad de satisfacer el crédito tributario.

Además, por «transmisión» cabría entender, análogamente a lo que ha entendido la jurisprudencia en orden al ejercicio de la acción *pauliana*, cualquier acto de contenido patrimonial, ya sea de enajenación o gravamen, que produzca una minoración o reducción de la capacidad económica del deudor principal en perjuicio de la Hacienda Pública, por el que se atribuyan ventajas patrimoniales a terceros¹⁰. Así pues, se podrá declarar la responsabilidad solidaria en los supuestos de enajenaciones propiamente dichas de bienes del deudor principal #esto es, compraventas, permutas, donaciones#, como también en caso de aportaciones a sociedades o adjudicaciones patrimoniales resultantes de la disolución de la sociedad de gananciales¹¹. Pero también podría declararse la responsabilidad solidaria del sujeto en favor de quien se constituyera un derecho real sobre un bien de propiedad del deudor principal, dando lugar a un empobrecimiento del deudor principal en beneficio de un tercero. Se trataría de los supuestos de constitución de derechos reales de uso y disfrute sobre los bienes del deudor principal, en los que se produce una transmisión de derechos en favor de tercero¹². Se trataría, por consiguiente, de actos dispositivos de los que podría derivarse un peligro de daño para la futura realización coactiva del crédito. No podría declararse la responsabilidad solidaria, en cambio, como consecuencia de la renuncia del deudor principal a obtener un incremento patrimonial, como en los casos de negativa a aceptar una donación ofrecida, el rechazo a concluir un contrato beneficioso o la abstención a en el cumplimiento de una condición potestativa de la que dependen una determinada adquisición, pues, ni la omisión de adquirir puede reputarse un auténtico acto de disposición, tal y como ha señalado el profesor Montés, ni en estos casos existiría relación causal entre la acción del tercero y las posibilidad de embargo por parte de la Administración tributaria¹³.

¹⁰ En relación con los requisitos del acto de enajenación, como condición para el ejercicio de la acción *pauliana*, véase R.GARCÍA GÓMEZ(2006), pp. 2584 ss.

¹¹ En relación con la responsabilidad solidaria del cónyuge adjudicatario de bienes o derechos como resultado de la disolución y liquidación de la sociedad conyugal de gananciales, véase C.RUIZ HIDALGO(2009), pp. 67 ss.

¹² Más dudosa sería la extensión objetiva de la responsabilidad tributaria a los supuestos de constitución de derechos de garantía, prenda o hipoteca, aunque sean en relación a deudas ajenas. En opinión del profesor A. C.MONTÉS(1997), p. 102, si bien la constitución de estos derechos no constituyen enajenaciones actuales, pueden considerarse como enajenaciones.

¹³ A. C.MONTÉS(1997), p. 110.

3. La finalidad de impedir la actuación de la Administración

La ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal permitirá declarar la responsabilidad solidaria del tercero causante o colaborador, siempre que se haya impedido a la Administración proceder al embargo de los bienes o derechos objeto de ocultación o transmisión, y, además, ese tercero haya actuado, precisamente, con la finalidad de impedir la actuación administrativa. Así pues, la declaración de la responsabilidad tributaria se encuentra condicionada a la acreditación de la intención del tercero, causante o colaborador en la ocultación o transmisión de los bienes, de impedir con su acción u omisión el embargo de bienes del deudor principal. Ciertamente, el artículo 42.2.a) de la actual [LGT](#) no exige que el tercero sea causante o que colabore en la ocultación *maliciosa* de los bienes o derechos, lo que estrictamente significa que no se exige que la intención última perseguida por el tercero sea la de producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, y que únicamente se produciría si la ocultación o transmisión de los bienes o derechos determinase la insolvencia del deudor principal¹⁴. Sin embargo, la declaración de responsabilidad solidaria se condiciona a que el tercero haya actuado #maliciosamente o no# con la

finalidad de impedir el embargo de los bienes o derechos del deudor principal¹⁵. Por tanto, a pesar de que la actual LGT no exige expresamente que la conducta del responsable sea maliciosa, el tenor literal de la Ley solamente permite declarar la responsabilidad de quien, como mínimo, conozca el ánimo defraudatorio del deudor principal. Consiguientemente, no debería considerarse suficiente la acreditación del conocimiento por el tercero de la existencia de obligaciones tributarias a cargo del deudor principal, de cuyo cumplimiento deba responder éste con sus bienes, sino que deberá probarse la complicidad del tercero en el fraude¹⁶.

¹⁴ En el mismo sentido, señala C.RUIZ HIDALGO(2009), pp. 61 ss., que «el legislador no precisa que el responsable tenga una específica intención de perjudicar, sino tan sólo la conciencia y la voluntad de que dichas actuaciones conducen a impedir la actuación de la Administración tributaria». Según la autora, «sólo resulta necesario que exista un *sciencia fraudes*, es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio». Ahora bien, como a continuación se indicará, una cosa es que sea suficiente la conciencia de que se puede producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, sin que se exija la voluntad de producir dicho perjuicio, y otra cosa es que sea suficiente acreditar que el tercero conocía la existencia de obligaciones tributarias pendientes, y sin que sea necesario acreditar la voluntad de impedir el embargo sobre los bienes objeto de ocultación o transmisión.

¹⁵ La Audiencia Nacional, en la [Sentencia de 23 de enero de 2012](#), incluso señala que el adjetivo «maliciosa» «se refiere precisamente a que la intención de la ocultación es impedir la traba».

¹⁶ Véase, en este sentido, A.MARTÍN JIMÉNEZ(2007), p. 221. Por su parte, J.CALVO VERGEZ(2011), p. 27, destaca la eliminación de la referencia que la antigua LGT realizaba a la actuación «maliciosa» del responsable, siendo suficiente, en su opinión, con la existencia de una conducta negligente. Sin embargo, a continuación, en nota a pie de página, el autor matiza dicha conclusión, al señalar que, «No parece, además, que esta supresión de la expresión «maliciosa» a la hora de calificar las conductas determine que conductas imprudentes o simplemente negligentes terminen dando lugar a esta clase de responsabilidad. Adviértase que el legislador se está refiriendo a conductas dirigidas a impedir la actuación administrativa, no siendo suficiente que la conducta y el daño resulten imputables a una persona concreta, al requerirse también la voluntad de quien la realiza en la obtención del resultado».

En los supuestos de transmisión de bienes o derechos del deudor principal, si atendemos al tenor literal del artículo 42.2.a) de la LGT, solamente se podrá declarar la responsabilidad solidaria del adquirente cuando se acredite la complicidad del adquirente de los bienes o derechos (*consilium fraudis*), conocedor del ánimo del deudor principal de imposibilitar el embargo de los bienes o derechos por la Administración tributaria. Este ánimo defraudatorio o, cuanto menos, esa connivencia con el deudor principal, puede presumirse conforme a lo dispuesto en el artículo 1.297 del [C. Civil](#) en la conducta del tercero que, conociendo la morosidad del deudor principal, recibe a título lucrativo los bienes o derechos del deudor principal¹⁷. También se podrá presumir la finalidad de impedir el embargo en los casos de negocios jurídicos simulados, en los que se crea la apariencia de transmisión onerosa pero no se acredita el pago del precio por el adquirente, o en los que se satisface un precio considerablemente inferior al de mercado¹⁸. Por el contrario, en los supuestos de transmisiones a título oneroso no simuladas, en los que el tercero satisface un precio próximo al valor de mercado de los bienes, no bastaría con acreditar, o presumir, el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria pendiente de pago, o incluso el conocimiento del inicio del procedimiento de apremio, pues de ser así, se podría acabar exigiendo el pago de la deuda tributaria a quien, no sólo ha pagado el precio de los bienes o derechos adquiridos al deudor principal, sino que además lo hubiera hecho de buena fe, sin conocer las intenciones del deudor principal de no destinar el precio obtenido a cancelar en todo o en parte la deuda tributaria pendiente. Y lo que es más grave, se podría acabar exigiendo el pago de la deuda tributaria a quien ha pagado el precio de los bienes o derechos recibidos, existiendo otros bienes del obligado tributario cuyo embargo fuera suficiente para cubrir el importe previsto en el art. 169 de la LGT.

¹⁷ El artículo 1.297 del [Código Civil](#) permite presumir celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito. Debemos considerar admisible esta presunción como medio de prueba, ya que parece existir ese enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir, que exige el artículo 108.2 de la [LGT](#).

¹⁸ En este sentido, señala J.CALVO VERGEZ(2011), p. 26, que «a través del presente supuesto de responsabilidad, se concede a la Hacienda Pública un importante instrumento destinado a hacer frente a las distintas categorías de negocios jurídicos anómalos (tanto los que estrictamente puedan calificarse de fraudulentos como aquellos otros simulados o fiduciarios que encajan dentro del presupuesto de hecho que establece la norma) concluidos por el obligado tributario principal con terceros al objeto de frustrar su legítimo derecho de cobro». Para el TEAC, en la [Resolución del TEAC de 29 de abril de 2008](#),

la aplicación de este supuesto de responsabilidad, como consecuencia de la transmisión de un inmueble con posterioridad a la liquidación administrativa de la deuda tributaria y estando ésta en período voluntario, resulta patente en la medida en que el valor fijado en la escritura de venta del inmueble en cuestión resulta ser netamente inferior a su valor normal de mercado.

En los casos de transmisiones onerosas no simuladas, en los que el adquirente de los bienes o derechos enajenados por el deudor principal haya pagado por la adquisición de los mismos un precio próximo al valor de mercado, solamente se le debería obligar a pagar la deuda tributaria ajena, por un importe equivalente al precio satisfecho al deudor principal, cuando se pueda demostrar su complicidad en la causación de un *daño patrimonial* a la Hacienda Pública. Para declarar la responsabilidad solidaria de quien ha pagado un precio por la adquisición de los bienes o derechos, pues, se debería demostrar, no ya que conocía que la transmisión se realizó con la intención de evitar el embargo de los bienes transmitidos, pues cualquier adquirente sabe que la transmisión de los bienes o derechos impedirá que después de la transmisión los bienes sean embargados. Ni siquiera que además conocía la existencia de una deuda tributaria, de la cual respondía el deudor principal con todos sus bienes, incluido el bien transmitido, pues ello permitiría declarar la responsabilidad de quien adquiere de buena fe, creyendo que el precio satisfecho será destinado por el deudor principal al pago de la deuda tributaria. En nuestra opinión, se deberá demostrar, o presumir, que el adquirente al menos conocía el daño patrimonial que se llegaría a causar a la Hacienda Pública si el deudor principal decidiera no destinar el importe percibido por la transmisión del bien o derecho al pago de la deuda tributaria, al carecer de otros bienes o derechos susceptibles de embargo y ejecución forzosa¹⁹. Así pues, aunque la declaración de responsabilidad solidaria no se condiciona legalmente a la insolvencia total o parcial derivada de la transmisión, en el caso de las adquisiciones onerosas, si se quiere proteger al adquirente de buena fe, solamente resultaría justificado obligar a pagar la deuda tributaria ajena, al adquirente que, aun habiendo pagado el precio de los bienes o derechos, sea cómplice en la causación de un verdadero daño patrimonial a la Hacienda Pública.

¹⁹ El concepto de *consilium fraudis* vendría a coincidir con el concepto amplio aceptado por numerosas resoluciones judiciales en relación con el ejercicio de la acción *pauliana*, entendiéndolo como simple previsión del daño o conciencia del perjuicio que el empobrecimiento del transmitente causa al acreedor, sin que resulte exigible que actúe con una intención dañosa. Véase R.GARCÍA GÓMEZ(2006), pp. 2591 ss.

Así pues, resultan criticables, o al menos matizables, algunas de las consideraciones efectuadas por la Audiencia Nacional en la [Sentencia de 23 de enero de 2012](#) (Recurso 286/2010), en la que se considera probado que el deudor y el responsable en su actuación tenían como finalidad impedir la traba sobre los bienes transmitidos en la medida en que, por un lado, el adquirente tenía la posibilidad de conocer la existencia y alcance de las deudas tributarias, ya que ambas sociedades, transmitente y adquirente, se encontraban administradas por personas del mismo vínculo familiar; y, por otro lado, el efectivo de la venta en ningún momento se dedicó a cancelar la deuda pendiente de la parte deudora. En efecto, de quien podía conocer la existencia y alcance de las deudas tributarias no se puede decir que *necesariamente* actuó con la finalidad de impedir el embargo de los bienes o derechos del deudor principal. El adquirente, aun pudiendo conocer, o conociendo efectivamente la existencia de una deuda tributaria pendiente de pago, pudo actuar de buena fe, desconociendo la insuficiencia del embargo de los demás bienes del deudor principal, o incluso con la creencia de que el deudor principal dispuso del bien con el objetivo de obtener liquidez y satisfacer la deuda tributaria pendiente. Además, el hecho de que el deudor principal, con posterioridad a la transmisión, no destinase el importe obtenido por la transmisión del bien a la cancelación de la deuda tributaria pendiente no demuestra la complicidad del adquirente en el fraude a la Administración tributaria, pues se trata de un hecho posterior a la transmisión que no pudo ser conocido por el adquirente de los bienes en el momento de la celebración del negocio jurídico.

4. La imposibilidad de practicar el embargo

Para que resulte aplicable el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.2.a) de la [LGT](#), es necesario que la causación o colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos haya impedido efectivamente la actuación de la Administración tributaria²⁰. En efecto, el tenor literal del mencionado precepto, como a continuación se argumentará, permite entender que la declaración

de la responsabilidad tributaria prevista en este precepto presupone la acreditación por la Administración tributaria de la imposibilidad de actuación administrativa, así como de la relación de causalidad entre dicha imposibilidad de actuación y la acción del tercero a quien se pretende declarar responsable solidario. Algún autor, sin embargo, ha considerado que la exigencia de responsabilidad solidaria solamente estaría condicionada a la realización de una conducta tendente a la ocultación o transmisión de los bienes, sin que resulte necesaria la consumación de su resultado²¹. Por ello, se hace necesario ofrecer argumentos para defender que, como se ha indicado, la declaración de la responsabilidad solidaria regulada en el art. 42.2.a) está condicionada a que la acción del tercero haya impedido *efectivamente* la actuación de la Administración y, concretamente, que haya impedido a la Administración practicar el embargo o, al menos, que le haya impedido adoptar medidas de garantía del embargo.

²⁰ Así lo ha entendido también A.MARTÍN JIMÉNEZ(2007), p. 221.

²¹ A.ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS(2004), p. 317. En el mismo sentido, J.CALVO VERGEZ(2011), p. 27.

Que la declaración de responsabilidad solidaria está condicionada no sólo a la realización de una conducta que potencialmente pudiera impedir la actuación administrativa, sino, más bien, a que la ocultación o transmisión de bienes haya impedido efectivamente la actuación administrativa, se desprende del propio tenor literal del primer párrafo del art. 42.2 de la LGT. En efecto, dicho párrafo limita la responsabilidad solidaria de las personas o entidades que incurran en alguno de los supuestos de responsabilidad previstos en dicho segundo apartado del art. 42, al «importe del valor de los bienes o derechos *que se hubieran podido* embargar o enajenar por la Administración tributaria». Es decir, el tenor literal de este primer párrafo limita la responsabilidad solidaria al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar (y que, consiguientemente, no se han podido embargar) o al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar (y que no se han podido enajenar). El uso del pluscuamperfecto de subjuntivo -hubiera podido embargar o enajenar- no deja lugar a dudas en cuanto a la falta de realización de la actuación administrativa de embargo o enajenación. Pero es que, además, solamente condicionando la exigencia de responsabilidad al hecho de que la ocultación o transmisión haya impedido efectivamente la actuación administrativa se puede considerar justificada dicha responsabilidad tributaria como una forma de responsabilidad extracontractual por daños.

Conviene aclarar en este momento que, si bien la LGT condiciona la declaración de responsabilidad tributaria al hecho de que la ocultación o transmisión de los bienes haya impedido a la Administración tributaria proceder al embargo de los bienes o derechos objeto de la ocultación o transmisión, sin embargo, la declaración de responsabilidad tributaria no queda condicionada, además, al hecho de que la ocultación o transmisión de los bienes haya impedido a la Administración tributaria hacer efectivo el crédito tributario²². Por el contrario, la responsabilidad tributaria se configura como solidaria, y no como subsidiaria, lo que permitirá a la Administración declarar la responsabilidad tributaria del tercero, aun cuando existan otros bienes en el patrimonio del deudor principal, distintos de aquellos que han sido objeto de ocultación o transmisión, cuyo embargo y enajenación permita a la Administración hacer efectivo el crédito tributario²³. Es decir, la configuración de la responsabilidad tributaria como solidaria permitirá obligar al pago de la deuda tributaria ajena a sujetos que, aun habiendo causado o colaborado en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal con la intención de impedir el embargo de tales bienes o derechos, y habiéndolo efectivamente impedido, no hayan causado con sus actos un verdadero perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. La responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT, al configurarse como una responsabilidad solidaria, no se condiciona a la insolvencia del deudor principal, no se condiciona, pues, a la lesión del crédito tributario, y no puede ser considerada, sin más, como un instrumento formal para hacer efectiva la responsabilidad extracontractual que obliga al tercero a indemnizar los daños y perjuicios causados al acreedor tributario.

²² La causación de la insolvencia del deudor principal, como resultado de la ocultación de los bienes o derechos del deudor principal, fue exigida por algún autor como condición para la declaración de responsabilidad tributaria prevista en el artículo 131.5 de la anterior LGT. Véase en este sentido A.CORCUERA TORRES(1998), p. 104. Por su parte, C.RUIZ

HIDALGO(2009), p. 61, si bien señala que «el art. 42.2.a) no declara responsable al «causante o colaborador» porque el obligado tributario haya incurrido en insolvencia -total, parcial, ficticia o real-, sino porque los bienes desaparecen por la acción del responsable». Sin embargo, posteriormente (p. 64), la autora considera que «Este supuesto de responsabilidad tributaria no se circunscribe a una situación de insolvencia total, sino a la producción de un perjuicio para el acreedor, es decir, que desaparezcan bienes en una cantidad que impidan el cobro del crédito y, por ende, la satisfacción del acreedor». Así pues, la autora parece concluir que la declaración de responsabilidad tributaria no está necesariamente condicionada a la insolvencia total, sino que es suficiente con que se produzca una situación de insolvencia parcial, esto es, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61 del Reglamento General de Recaudación, regulado en el [RD 939/2005](#), a que el patrimonio embargable o realizable conocido del deudor principal tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. Por eso, Ruiz Hidalgo (p. 66) entiende que «si la Hacienda Pública satisface su crédito tributario porque existen bienes suficientes, a nuestro juicio, no concurre el presupuesto de hecho de la responsabilidad».

23 Condicionar la declaración de responsabilidad a la imposibilidad de hacer efectivo el crédito tributario con los restantes bienes o derechos del deudor principal sería tanto como convertir la responsabilidad solidaria en subsidiaria por vía interpretativa, en contra de lo establecido legalmente de manera expresa.

Pues bien, como se ha señalado, la declaración de responsabilidad solidaria en aplicación del art. 42.2.a) de la LGT está condicionada a que la ocultación o transmisión de bienes haya impedido *el embargo* de los bienes o derechos objeto de ocultación o transmisión, y no cualquier otra actuación administrativa. Ciertamente, el precepto exige que la acción del tercero, consistente en la causación o colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, se haya realizado con la finalidad de *impedir la actuación de la Administración tributaria*. Teniendo en cuenta que el párrafo primero de este segundo apartado, como se ha señalado, exige que la Administración no hubiera podido embargar o enajenar ciertos bienes o derechos, cabría entender que se realiza el supuesto de responsabilidad tributaria regulado en la letra a) del mencionado artículo siempre que la ocultación o transmisión hubiera impedido cualquiera de estas dos clases de actuaciones. Sin embargo, debemos interpretar que la responsabilidad solidaria prevista en el apartado a) solamente se producirá cuando la acción del tercero haya impedido a la Administración tributaria embargar los bienes del deudor principal, mientras que la ocultación o transmisión de bienes o derechos ya embargados, que hubiera impedido a la Administración proceder a su enajenación, será subsumible en alguno de los demás supuestos de responsabilidad previstos en el art. 42.2 de la LGT²⁴. Así pues, solamente se podrá exigir la responsabilidad solidaria en aplicación de la letra a) del artículo 42.2 de la LGT a quienes mediante su conducta hayan impedido a la Administración embargar o garantizar la traba de los bienes o derechos del deudor principal.

24 En el mismo sentido, J. L.BOSCH CHOLVI(2005), p. 28. A la misma conclusión parece llegar también S.DE MIGUEL ARIAS(2009), pp. 61 s, al concluir que, si bien «una interpretación amplia de los términos en los que aparece redactada la letra a) del artículo 42.2 de la LGT permitiría incluir en la misma situaciones descritas en las letras siguientes; no obstante, es posible señalar una diferencia de índole temporal, pues, como bien se ha indicado, en el caso aquí examinado nos encontramos ante una conducta realizada con anterioridad a la apertura de la fase de embargo, la cual puede llevarse a cabo, incluso, con carácter previo a la adopción de medidas cautelares». No compartimos, pues, la opinión de J.CALVO VERGEZ(2011), p. 25, quien, refiriéndose al supuesto de responsabilidad regulado en la letra a) del artículo 42.2 de la LGT, piensa que «el presente supuesto de responsabilidad podrá llegar a plantearse en relación con conductas (...) destinadas simplemente a obstaculizar la enajenación bien o derecho, una vez que el mismo haya sido embargado». Frente a dicha opinión cabe objetar que la conducta de un tercero dirigida a obstaculizar la enajenación de bienes del deudor principal previamente embargados siempre será subsumible en alguno de los demás supuestos de responsabilidad solidaria previstos en el artículo 42.2 de la [LGT](#).

Ahora bien, debemos entender que no impedirá declarar la responsabilidad solidaria de quien adquiere bienes o derechos del deudor principal, causando o colaborando en la ocultación o transmisión con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, en aplicación del artículo 42.2.a) de la LGT, el embargo preventivo de los bienes transmitidos en fraude de acreedores anterior a la declaración de responsabilidad, ordenado como medida cautelar adoptada en aplicación de lo dispuesto en el artículo 41.5 de la LGT. Dicho precepto autoriza a la Administración tributaria para adoptar las medidas cautelares previstas en el artículo 81 de la LGT con anterioridad a la declaración de responsabilidad tributaria, entre las que se encuentra el embargo preventivo de bienes y derechos. En caso de que la Administración tributaria decreta el embargo preventivo con anterioridad a la declaración de responsabilidad solidaria del adquirente de bienes, ciertamente, no se podrá decir que la transmisión ha impedido la práctica del embargo. Sin embargo, dicho embargo se podrá practicar precisamente porque el adquirente de los bienes puede ser declarado responsable tributario de la deuda tributaria, de cuyo pago deberá responder con todo su

patrimonio, incluidos los bienes adquiridos en fraude de acreedores. Es decir, *el objeto del embargo preventivo serán los bienes del supuesto responsable tributario y no del deudor principal*, ya que la transmisión de los mismos habrá impedido el embargo de los bienes y derechos de éste último.

Además, y precisamente porque la responsabilidad solidaria regulada en el apartado a) del art. 42.2 de la LGT solamente se podrá declarar cuando la acción del tercero haya impedido la práctica del embargo de bienes o derechos del deudor principal, es por lo que la Administración no estará autorizada para declarar la responsabilidad solidaria antes del inicio del procedimiento de apremio y del transcurso del plazo de pago en período ejecutivo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT. En efecto, si convenimos en que la Administración tributaria, para declarar la responsabilidad solidaria, debe acreditar que los bienes o derechos *se hubieran podido embargar*, y no se han embargado, precisamente, porque la acción del tercero lo ha impedido o favorecido, entonces, habremos de concluir que no es suficiente con que la Administración tributaria acredite que un tercero ha realizado una acción que eventualmente pueda llegar a impedir en un futuro la práctica de un hipotético embargo, sino que deberá acreditar que la acción del tercero ha impedido efectivamente practicarlo²⁵. Ahora bien, puesto que la Administración no ordenará el embargo de bienes del deudor principal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del RGR, hasta que transcurra el plazo señalado en el artículo 62.5 de la LGT, hasta ese momento la Administración no podrá acreditar que la ocultación o transmisión de bienes o derechos, que sí habrá tenido lugar en un momento anterior, ha impedido decretar el embargo de los mismos²⁶. En definitiva, no se puede declarar la responsabilidad solidaria por impedir un embargo que la Administración tributaria todavía no está autorizada para practicar²⁷.

²⁵ C.RUIZ HIDALGO(2009), pp. 57 ss. ha defendido que «la finalidad de esta garantía no se circunscribe a impedir que los bienes se distraigan, sino que, ante la actuación fraudulenta de bienes del deudor principal, el responsable responda del pago de la misma». Así pues, según la autora, puesto que «la finalidad de los negocios o actuaciones fraudulentas no se circunscribe únicamente a impedir la traba», concluye, «la actuación de la Administración para declarar la responsabilidad no tiene por qué restringirse al procedimiento de apremio, si el conocimiento de dichas conductas es anterior a este último». En definitiva, según RUIZ HIDALGO, una vez nacida la deuda, «todas las actuaciones realizadas en perjuicio de la Hacienda Pública tendrán transcendencia tributaria», tanto las realizadas en período voluntario como las realizadas en período ejecutivo, «aunque en la declaración de responsabilidad la Administración tiene que probar que la finalidad perseguida con la ocultación haya sido imposibilitar la actuación futura de la Hacienda Pública». El punto de partida de RUIZ HIDALGO, que vendría a coincidir con el asumido por Calvo Vergez, tal y como anteriormente se ha señalado, es el de no condicionar la declaración de responsabilidad solidaria al impedimento del embargo. Bastaría, según este sector doctrinal, con poner en peligro la futura actuación administrativa. Con lo cual, cualquier negocio jurídico celebrado por el deudor principal con posterioridad al devengo de la obligación tributaria, siempre que se demuestre que las partes lo han celebrado con la intención de perjudicar a la Hacienda Pública, permitiría declarar la responsabilidad solidaria del partícipe en la actuación fraudulenta. Esta tesis, por un lado, y como ya se ha argumentado, no encuentra apoyo en el tenor literal del artículo 42.2 de la LGT, que parece condicionar la declaración de responsabilidad a que se hubieran podido embargar unos bienes o derechos que no se han embargado. Pero, sobre todo, convierte el supuesto de responsabilidad tributaria previsto en el apartado a) del artículo 42.2 de la LGT, en una responsabilidad tributaria por la creación de un riesgo, en lugar de una responsabilidad tributaria justificada en la causación de un daño. Cualquier actuación que ponga en peligro la acción recaudatoria de la Administración tributaria permitiría declarar la responsabilidad solidaria del tercero interviniente, siempre que se demostrara que se ha realizado con la intención, no ya de impedir la futura traba de bienes o derechos, sino de perjudicar a la Hacienda Pública. Ahora bien, como reconoce RUIZ HIDALGO, la Administración puede reaccionar precisamente antes de la declaración de responsabilidad tributaria frente a esas situaciones que ponen en peligro la satisfacción del crédito tributario, haciendo uso de la posibilidad de adoptar medidas cautelares que le ofrece el artículo 81 de la LGT.

²⁶ Por las razones expuestas, nos parece infundada la posibilidad de declarar la responsabilidad solidaria en fase de pago voluntario, como ha defendido A.ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS(2008), p. 363.

²⁷ Así pues, debemos distinguir entre el momento en el que tiene lugar la ocultación o transmisión de los bienes, que puede ser un momento anterior a la finalización del plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT, incluso anterior al inicio del procedimiento de apremio, y el momento a partir del cual concurrirán todas las condiciones de aplicación del supuesto de responsabilidad tributaria regulado en el artículo 42.2.a) de la LGT. En este sentido, la [Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2009](#), refiriéndose al supuesto de responsabilidad regulado en el artículo 131.5.a) de la [LGT de 1963](#), en la redacción otorgada por la [Ley 25/1995](#), señaló que dicho precepto «no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad». Ahora bien, aun cuando el TEAC tiene razón al afirmar que la Ley no regula el momento en el que deben haberse producido los hechos consistentes en la causación o colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor, sin embargo, como ya se ha argumentado, debemos interpretar que la concurrencia de este supuesto de responsabilidad tributaria está condicionada no sólo a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos con la finalidad de impedir el embargo de los bienes, sino también a que

dicha conducta haya impedido efectivamente proceder al embargo o a la garantía de los bienes embargados.

Si bien la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT deberá declararse con posterioridad al inicio del procedimiento de apremio y del transcurso del plazo de pago en período ejecutivo previsto, la ocultación o transmisión de bienes o derechos, determinante de la imposibilidad de practicar el embargo en un momento posterior, puede haber tenido lugar con anterioridad al inicio del procedimiento de apremio. En efecto, la Administración podrá declarar la responsabilidad solidaria del causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal, una vez transcurrido el plazo de pago en período ejecutivo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT, siempre que, por un lado, se acredite la relación de causalidad entre la acción u omisión del tercero y la imposibilidad de practicar el embargo y, por otro lado, se acredite igualmente que la intención del tercero fue precisamente la de impedir la traba por parte de la Administración tributaria, generalmente, como consecuencia de actuaciones acaecidas con posterioridad al devengo de la deuda tributaria²⁸. Ahora bien, cabría pensar incluso en la posibilidad de declarar la responsabilidad tributaria como consecuencia de actuaciones acaecidas con anterioridad al devengo de la deuda tributaria, siempre que en el momento de declarar la responsabilidad (que deberá ser posterior a la finalización del plazo de ingreso en período ejecutivo) se acredite que tales actuaciones fueron realizadas con la intención de impedir una eventual acción recaudatoria futura y que, efectivamente, han terminado impidiendo la traba de los bienes o derechos objeto de ocultación o transmisión²⁹.

²⁸ Siempre que se acrediten ambas circunstancias, será posible declarar la responsabilidad solidaria, incluso por la transmisión de bienes o derechos realizada después de que la Administración tributaria haya embargado otros bienes o derechos del deudor principal. Así, según la [Sentencia de la Audiencia Nacional, de 23 de enero de 2012](#), reiterando lo declarado antes por el TEAC, «aunque las fincas (...) no hubieran sido embargadas por la Administración previamente, ello no determina que dicha compraventa impida la realización futura de un embargo, con la finalidad de impedir la consiguiente traba de las fincas enajenadas previamente». Es decir, que el hecho de que antes de la transmisión de los bienes se haya decretado el embargo de bienes distintos, no impide concluir que la posterior transmisión de los bienes no embargados se haya efectuado con la intención de impedir un embargo futuro.

²⁹ En contra de esta opinión se muestra C.RUIZ HIDALGO(2009), p. 60.

5. Interposición de sociedades para impedir el embargo

La responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.2.a) puede ser aplicable en los supuestos de transmisiones, simuladas o no, realizadas por los obligados tributarios a favor de personas jurídicas de las que aquellos tengan el control efectivo, o en las que concurra una voluntad común, siendo así utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. La responsabilidad solidaria prevista en el artículo mencionado resultará aplicable siempre que la persona jurídica adquirente pueda ser considerada causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal, habiendo actuado con la finalidad de impedir el embargo por la Administración tributaria de bienes o derechos del deudor principal, siempre que de esa forma, efectivamente, se haya impedido la traba o garantía del embargo trabado. Así, el artículo 42.2.a) de la [LGT](#) será aplicable, en primer lugar, en aquellos casos en los que se simule la transmisión de bienes o derechos por parte del deudor principal a la persona jurídica controlada, con la finalidad de impedir el embargo sobre los mismos³⁰. En estos casos, como se señaló, la aparente adquisición de bienes por parte de la sociedad dominada por el deudor principal, puede ser considerada como una ocultación de bienes o derechos que impedirá el embargo a la Administración tributaria, que no es competente para declarar la nulidad del negocio jurídico simulado³¹. En los supuestos de transmisiones no simuladas a sociedades controladas por el deudor principal, la declaración de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) exigirá la prueba la complicidad de la sociedad adquirente en el fraude en fase recaudatoria, lo que puede presumirse cuando el control efectivo de la sociedad adquirente por el deudor principal, o la concurrencia en la sociedad transmitente y adquirente de una voluntad rectora común³².

³⁰ En la [Resolución de 29 de abril de 2008](#), anteriormente mencionada, el TEAC declara la responsabilidad solidaria de la sociedad adquirente del inmueble transmitido por el deudor principal en virtud de una compraventa simulada, considerando que la entidad adquirente ha participado en la enajenación del inmueble como un instrumento de ocultación de bienes para

impedir su traba.

31 Algunos ejemplos de responsabilidad solidaria de la sociedad controlada, como consecuencia de la adquisición simulada con la intención de impedir la traba, han sido mencionados por C.RUIZ HIDALGO(2009), p. 73. La autora pone como ejemplos, en este sentido, «el supuesto en que el obligado tributario finge la enajenación de determinados bienes a una entidad mercantil de la que es administrador único y los socios son los hijos, sin recibir precio alguno; o que dos empresas estén vinculadas con la finalidad de eludir las deudas tributarias contraídas por la primera de ellas, pues el único activo pasa de la primera a la última en pago de una deuda, mientras que no aparece en el pasivo, presentándose la segunda sociedad pues como una mera pantalla, lo que evidencia una comunidad de intereses de todas ellas».

32 En efecto, el control efectivo de la sociedad adquirente por el deudor principal, o la concurrencia en la sociedad transmitente y adquirente de una voluntad rectora común, puede operar como prueba de la complicidad de la sociedad adquirente en la defraudación recaudatoria. Cuando pueda demostrarse que la misma persona o entidad que decide transmitir los bienes, al mismo tiempo, es quien decide en nombre de una sociedad o entidad distinta la adquisición de los mismos, se estará demostrando que el adquirente conocía y aceptaba la posibilidad de que la adquisición de los bienes o derechos correspondientes al deudor principal pudiera causar un daño patrimonial a la Hacienda Pública. En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de enero de 2012 ratifica la Resolución del TEAC 4067/2008, de 24 de febrero de 2010, que, en un caso en el que los administradores de las sociedades vendedora y compradora eran cónyuges, considera probada la posibilidad de conocimiento por parte de la sociedad compradora de la existencia y alcance de las deudas tributarias. Además, tanto el TEAC como la Audiencia Nacional consideran la vinculación familiar como un indicio, que unido a las demás circunstancias concurrentes, permite presumir que tanto el deudor principal como la sociedad adquirente tenían la intención de hacer desaparecer los bienes del deudor. En el mismo sentido, la [Resolución del TEAC de 2 de abril de 2008](#) declara que «Las transferencias de fondos a la responsable solidaria, descapitalizando a las deudoras, y la falta de actividad de aquéllas desde su constitución en lo que es su objeto social, así como el hecho de que en todas ellas la titularidad de las correspondientes participaciones y/o su administración estuvieran en manos de las mismas personas (por destacar sólo los hechos principales de los recogidos en los acuerdos impugnados), hace que deba entenderse, sin ninguna duda, que la recurrente ha causado o colaborado en la ocultación maliciosa de los bienes que hubieran podido ser embargados para cubrir las deudas tributarias, cumpliéndose así la exigencia legal».

Ahora bien, una cosa es que se pueda declarar la responsabilidad solidaria de la sociedad controlada por el deudor principal que haya impedido el embargo de bienes o derechos, y otra distinta es que el control de la sociedad adquirente sea una condición necesaria para la aplicación de la responsabilidad tributaria solidaria prevista en el referido precepto, como lo es en los supuestos de responsabilidad «por levantamiento del velo» regulados en el artículo 43.1, apartados g) y h). El hecho de que el deudor principal y la sociedad adquirente se encuentren vinculados no es en sí mismo un hecho relevante para declarar la responsabilidad tributaria del artículo 42.2.a) de la LGT³³. Así pues, se puede declarar la responsabilidad solidaria tanto de sociedades dominadas por el deudor principal como de sociedades que no tengan vinculación alguna. Tampoco el abuso de la personalidad jurídica es condición necesaria, ni suficiente, para declarar la responsabilidad solidaria de la sociedad adquirente. Así, se puede declarar la responsabilidad de sociedades vinculadas que no hayan sido creadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, cuando, aun produciéndose una utilización abusiva o fraudulenta de la sociedad dominada en la medida en que la transmisión de bienes tenga como finalidad la de evitar la traba, sin embargo, el abuso no alcance el grado de desviación patrimonial³⁴. Y, por el contrario, el hecho de que una sociedad haya sido creada y utilizada fraudulentamente no permitirá declarar la responsabilidad solidaria de la sociedad dominada mientras no se produzca una transmisión de bienes con posterioridad a la realización del hecho imponible del que deriva la deuda tributaria, cuya ejecución forzosa la transmisión haya obstaculizado.

33 El hecho de que dos entidades se encuentren vinculadas, de manera que una esté contralada por la otra, o en ambas concorra una voluntad rectora común, no permite concluir, sin más, que cualquier enajenación de bienes de una a favor de la otra será una transmisión meramente aparente, tras la cual se ocultará la verdadera titularidad jurídica de los bienes, tal y como parece entender la [Sentencia de 23 de enero de 2012](#) de la Audiencia Nacional, reiterando las conclusiones de la Resolución del TEAC impugnada. Así, en su Fundamento Jurídico 4º se concluye que, «no se produjo en la compraventa referida un verdadero movimiento de fondos, ni de titularidad efectiva, ya que el dinero vuelve al lugar de procedencia y el bien objeto de tráfico no cambio de titulares efectivos, ya que en ambos casos las titularidades empresariales coinciden en el mismo grupo familiar».

34 La [Resolución del TEAC de 16 de abril de 2008](#) considera concurrentes los requisitos del artículo 131.5 de la [LGT de 1963](#), considerando procedente, pues, la declaración como responsable solidario de la sociedad adquirente, al mismo tiempo que rechaza que se esté ante un supuesto de velo societario, a pesar de concurrir una voluntad rectora común sobre la sociedad transmitente y la sociedad adquirente.

Así pues, en la medida en que concurran las condiciones de aplicación del artículo 42.2.a) de la LGT será posible declarar la responsabilidad solidaria de la sociedad instrumental, sin perjuicio de que también concurran en estos casos los presupuestos de aplicación de la responsabilidad subsidiaria contemplada en el artículo 43.1.h) de la LGT. En estos casos, no sólo sería posible la declaración de la responsabilidad tributaria de la sociedad controlada, sino que la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en vía administrativa permite exigir a la sociedad dominada el importe de la deuda tributaria correspondiente al socio, siempre que la sociedad haya sido creada de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública³⁵. En cualquier caso, la transmisión de bienes o derechos por parte de la sociedad controlada con la finalidad de impedir el embargo, precisamente, podría constituir una forma de abuso de la persona jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública que, en la medida en que persiga la descapitalización fraudulenta del deudor principal alcanzaría el grado de desviación patrimonial, lo que supondría la realización del presupuesto de aplicación de la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo prevista en el artículo 43.1.h) de la LGT³⁶.

³⁵ S.DE MIGUEL ARIAS(2011), p. 175.

³⁶ H.LÓPEZ LÓPEZ(2009), pp. 83 s.

Ahora bien, aun cuando los dos supuestos de responsabilidad tributaria no sean lógicamente excluyentes, en la medida en que los mismos hechos pueden llegar a ser subsumibles en ambas disposiciones legales, sin embargo, puesto que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios, de acuerdo con el artículo 41.5 de la LGT, requerirá la previa declaración de fallido, no sólo del deudor principal, sino también de los responsables solidarios, podría pensarse que la declaración como responsable subsidiario de la sociedad adquirente en aplicación del artículo 43.1.h), en la medida en que previamente debería haber sido declarada fallida, supondría la declaración como responsable tributario de un sujeto de quien se ignora la existencia de bienes o derechos embargables o realizables. No obstante, no debemos olvidar que la responsabilidad tributaria de la sociedad adquirente, en aplicación del artículo 42.2.a) de la LGT, se encuentra limitada cuantitativamente, de manera que no se le puede llegar a exigir por tal concepto un importe superior al valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar. Por esa razón, la solvencia del responsable solidario no debe impedir la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios. Siendo así, después de la declaración de fallido del deudor principal, la Administración podría declarar la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo de la sociedad adquirente, aun cuando previamente hubiera respondido solidariamente hasta el importe de los bienes o derechos adquiridos al deudor principal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT.

6. Bibliografía

ALBALADEJO, M. (1993), «El llamado negocio fiduciario es simplemente un negocio simulado relativamente», en *Actualidad Civil*, núm. 36.

BOSCH CHOLVI, J.L. (2005), «Los responsables tributarios en la LGT 58/2003: Aspectos controvertidos», *Tribuna Fiscal*, núm. 173.

CALVO VERGEZ, J. (2011), [«La responsabilidad de los causantes o colaboradores en acciones que impidan el embargo o la ejecución de bienes de los obligados tributarios»](#), *Quincena Fiscal*, núm. 1.

CORCUERA TORRES, A. (1998), *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

DE MIGUEL ARIAS, S. (2011), [La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria](#), Aranzadi - Thomson Reuters, Navarra.

GARCÍA GÓMEZ, R. (2006), «Acción rescisoria por fraude de acreedores», *Actualidad Civil*, núm. 21.

GARRIDO MORA, M. (2004), «Los responsables tributarios», en Antonio Martínez Lafuente (Coord.), *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre : Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, I.E.F., Madrid.

LÓPEZ LÓPEZ, H. (2009), *La responsabilidad tributaria por «Levantamiento del Velo»* (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial), Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, Madrid.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2007), *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Aranzadi, Navarra.

MONTÉS, A. C. (1997), *La vía pauliana*, Tecnos, Madrid.

RUIZ HIDALGO, C. (2009), *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes* en la nueva LGT, Marcial Pons, Madrid.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2004), «Art. 42. Responsables solidarios», en R.HUESCA BOADILLA(Coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra.

Análisis

Documentos comentados

(Disposición Vigente) [Ley núm. 58/2003, de 17 de diciembre](#) . Ley General Tributaria de 2003 RCL 2003\2945

art. 42. 2 a) comenta.

JUR 2012\53975

comenta.

Documentos relacionados

, . BIB\2011\1419.

, . BIB\2011\54.

[TEAC, resolución de 27 enero 2009](#). JT\2009\451.

, . RCL\2005\1770.

, . RCL\2003\2945.

, . RCL\1963\2490.

, . LEG\1889\27.

Voces

DEUDA TRIBUTARIA
EMBARGO DE BIENES [PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DE APREMIO]
INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
OBLIGADOS TRIBUTARIOS
OCULTACIÓN
RESPONSABLE [OBLIGADO TRIBUTARIO]
RESPONSABLE SOLIDARIO [OBLIGADO TRIBUTARIO]